

Fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester anskaffet ved kjøp eller salg av aksjer.

Kandidatnummer:200385

Veileder: Anders Mikelsen

Antall ord:12332



JUS399 Masteroppgave/JUS398 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1.06.14

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
. Kapittel 1. Introduksjon.....	3
1.1 Oppgavens tema.	3
1.2 Fremgangen i oppgaven.....	5
2.3. Relevansvilkåret og det grunnleggende problemet med transaksjonstjenester.	7
2.4. Høyesterettspraksis om det grunnleggende vurderingstema.	7
2.5. Høyesterettspraksis om delte kostnader.	9
2.6. Høyesterettspraksis om bedriftsøkonomisk tilknytning.	10
2.5. Høyesterettspraksis om betydningen av formålet med transaksjonen.....	18
2.7 Rettstilstanden oppsummert.	18
Kapittel 3. Typetilfeller.	21
3.1. Innledning.....	21
3.2. Typetilfeller. Kjøp av aksjer.....	21
3.2.1. Et avgiftssubjekt kjøper aksjer i et annet foretak for å videreselge dem med profitt.	21
3.2.2 Et selskap kjøper aksjer i et annet selskap for å få tilgang til dets ansatte, nettverk og til dets formuesgoder slik som driftsmidler, varer, patenter og annen» selskapsinnmat».	22
3.2.3. Et holdingselskap «kjøper seg kunder».....	23
3.2.4. Typetilfeller. Aksjekjøp. Konklusjon.....	28
3.3. Typetilfeller. Aksjesalg.	28
3.3.1 Aksjesalg trer i stedet for direkte innmatsalg.....	28
3.3.3. Aksjesalg skjer for å finansiere eller for å reinvestere i den avgiftspliktige virksomheten til avgiftssubjektet.	30
3.3.4. Et foretak anskaffer transaksjonstjenester til bruk for en aksjonær for å bevirke et aksjesalg som skal fremme indre ro i foretaket.	35
3.3.5. Konklusjon. Salg av aksjer.....	37
Kapittel 4. Betydningen av EU's merverdiavgiftsdirektiv.....	39
Kapittel 5. Litteraturliste.	42
5.1. Bøker.	42
5.2. Artikler.	42
5.3. Øvrige Kilder.....	43

. Kapitel 1. Introduksjon.

1.1 Oppgavens tema.

Temaet for denne oppgaven er merverdiavgiftsloven §8-1 og adgangen til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester anskaffet ved kjøp eller salg av aksjer. Jeg vil i denne oppgaven vurdere under hvilke omstendigheter slike fradragsskrav kan vinne frem.

Når bedrifter som inngår i merverdiavgiftsregisteret kjøper eller selger aksjer kjøper de ofte inn ulike tjenester for å bistå med transaksjonen. I juridisk teori omtales kostnaden ved å kjøpe inn slike tjenester ofte som «transaksjonskostnader». Kandidaten velger i stedet å bruke begrepet transaksjonstjenester fordi det mer presist beskriver hva avgiftsubjektene faktisk betaler for.

Slike transaksjonstjenester vil typisk bestå i innhenting av informasjon om priser og kvalitet som skal være til hjelp under forberedelsen eller gjennomføringen av kjøp/salg av aksjer. Eksempler på slike tjenester er blant annet juridisk, finansiell og regnskapsmessig rådgivning, utførelse av økonomisk og regnskapsmessig verdsettelse eller juridisk og regnskapsmessig gjennomgang av selskapet som skal kjøpes opp. Slike tjenester ytes i stor grad i forbindelse med såkalte «due-diligence» undersøkelser, disse kan være kritisk viktige for å sørge for kjøper og selger ved oppkjøpet av en bedrift oppnår de formål som partene hadde med transaksjonen.¹

I større transaksjoner kan kostnadene ved å kjøpe inn slike transaksjonstjenester fort utgjøre betydelige beløp. Det å få klargjort under hvilke omstendigheter det kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester kan potensielt få store økonomiske konsekvenser for den som anskaffer tjenestene. Avhengig av om mval §8-1 gir en bred eller smal adgang til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester anskaffet ved aksjeomsetning vil det dessuten kunne påvirke hvordan næringsdrivende velger å organisere virksomhetsoverdragelser.

¹ Grindhaug, Thorbjørn Due diligence: kritisk suksessfaktor i en transaksjonsprosess, Revisjon og Regnskap 06/2009 side 12-16, s.12

Det fremgår i merverdiavgiftsloven §3-6(1) at «Omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt fra loven». Hva som nærmere menes med «finansielle» tjenester» klargjøres i bokstavene a) til g). I §3-6e) fremgår at dette blant annet omfatter omsetning og formidling av «finansielle instrumenter» .

Det fremgår i Ot.prp.nr 76 (2008-2009) kapitel 13 side 34 i merknaden til § 3-6e) at bestemmelsen er en videreføring av §5b første ledd nr 4 bokstav e). Bestemmelsen i mval av 1969 §5b ledd nr 4 bokstav e) unntak salg og kjøp av aksjer fra avgiftsplikt. Det fremgår i Ot.prp nr 2. 2000-2001 s 123 og 194 at merverdiavgiftsloven 1969 §5b første ledd nr 4 bokstav e) med ordlyden» og lignende» var ment å inkludere andre selskapsandeler for eksempel andeler i ansvarlige selskap eller i kommandittselskaper.

I Ot.prp nr 2 (2000-2001) pkt 7.2.5.5 uttales imidlertid at unntaket i tidligere §5b nr 4 bokstav e) må avgrenses mot tjenester av «administrativ, økonomisk og juridisk art».

Finansdepartementet sluttet seg til dette i en uttalelse fra 15 juni 2001 hvor det uttrykkes at rådgivning av juridisk, økonomisk eller teknisk karakter ved aksjekjøp som hovedregel er avgiftspliktig». Resonnementet er overførbart til tjenester ytt ved aksjesalg.

Dette innebærer at selve omsetningen av aksjer og andre» finansielle instrumenter» alltid er avgiftsunntatt som en «finansiell tjeneste» etter 3-6e). Videre innebærer avgrensingen mot tjenester av « administrativ, økonomisk og juridisk art» at transaksjonstjenestene som vedkommende mottar i forbindelse med salg eller kjøp av aksjer ofte om enn ikke alltid vil være avgiftspliktig.

Rettskildene avklarer ikke full ut hvilke transaksjonstjenester som omfattes av unntaket for» finansiell tjeneste» jf mval §3-6e). Det kan derfor oppstå en rekke situasjoner der det usikkert om transaksjonstjenestene som et avgiftssubjekt anskaffet bør pålegges utgående merverdiavgift eller ikke.

I det videre forutsettes det imidlertid at alle transaksjonstjenestene som omtales er avgiftspliktige etter hovedregelen i mval §3-1. Kandidaten kommer ikke til å drøfte nærmere hvilke transaksjonstjenester som må anses som avgiftsunntatte «finansielle tjenester» etter mval 3-6 fordi de ytes i sammenheng med kjøp eller salg av aksjer.

Problemstillingen i denne oppgaven angår kun om det er adgang til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift på avgiftsbelagte transaksjonstjenester innkjøpt for å bistå ved kjøp

og salg av aksjer selv om tjenestene direkte bistår en aktivitet som alltid er unntatt fra avgiftsplikt som omsetning av «finansielle tjenester» etter mval §3-6 e).

1.2 Fremgangen i oppgaven.

Formålet med artikkelen er som nevnt drøfte hvilke omstendigheter som må være til å kreve fradrag for transaksjonstjenester anskaffet ved kjøp og salg av aksjer i lys av de foreliggende rettskilder og i lys av noen eksemplifiserende typetilfeller. Særlig vil jeg fokusere på under hvilke omstendigheter relevansvilkåret (mer om dette under punkt 2.3) i mval §8-1 kan være oppfylt når det anskaffes transaksjonstjenester henholdsvis kjøp eller salg av aksjer.

Innledningsvis vil jeg i kapitel 2 gjennomgå merverdiavgiftsloven §8-1 og rettspraksis angående fortolkningen av denne bestemmelsen. Denne gjennomgangen vil gjøre det mulig å oppstille en rekke generelle retningslinjer for hvordan mval§8-1 bør anvendes på fradragskrav for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester.

Videre vil jeg i kapitel 3 se nærmere på en rekke typetilfeller for å forsøke å drøfte nærmere hvordan tilknytningskriterier må anvendes i praksis der det kreves fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester. Dette gjør jeg for å belyse mer konkrete utfordringer som denne problemstillingen reiser og som har oppstått i praksis fra underrettsdomstolene og praksis fra avgiftsmyndighetene. Til sist vil jeg i kapitel 4 kort drøfte hvilken betydning EU's merverdiavgiftsdirektiv og EU-domstolens rettspraksis angående retten til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester anskaffet ved kjøp eller salg av aksjer eventuelt kan ha for anvendelsen av mval §8-1.

Kapitel 2. Fradragsretten for inngående merverdiavgift i mval §8-1.

2.1.Det rettslige utgangspunkt i mval §8-1.

Retten til fradrag for inngående merverdiavgift er hjemlet i merverdiavgiftsloven §8-1 (tidligere merverdiavgiftsloven fra 1969 §21, første ledd) som lyder.

«Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.» Ordlyden angir med dette at fradragsretten bare omfatter kostnader som har en viss sammenheng med den avgiftspliktige næringsaktiviteten til fradragskreverne

Kravet «til bruk» jf mval §8-1 i virksomhet inneholder dermed både et tilordningsvilkår og relevansvilkår. Som nevnt er mval §8-1 en videreføring mval av 1969 §21, første ledd. Det følger også av forarbeidene at ingen endring i meningsinnhold var tilsiktet.

2.2. Tilordningsvilkåret.

Med tilordningsvilkåret mener jeg at det bare er anskaffelser til den næringsdrivendes egen virksomhet som kan gi fradragsrett etter mval §8-1. I utgangspunktet tilsier det at bare hvis avgiftssubjektet selv bruker de transaksjonstjenester som det anskaffer vil det være adgang til å kreve fradrag for den inngående merverdiavgiften på disse tjenestene.

Det følger imidlertid av mval §2-2(3) at to eller flere næringsdrivende har adgang til å bli fellesregistrert under nærmere vilkår. Konsekvensen av at vilkårene blir oppfylt vil være at foretakene må behandles som en og samme virksomhet. Betaler foretak A for tjenester brukt av foretak B og dette utelukkende har tilknytning til B's avgiftspliktige virksomhet vil det kunne strekke til for å få fradrag etter mval §8-1.

Tilordningsvilkåret ble dessuten betydelig oppmyket av resultatet i Rt-2008-939 (Tønsberg Bolig). Rettsspørsmålet var om Tønsberg Bolig kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på advokattjenester innkjøpt for å omvende et aksjesalg i et datterselskap samt for å rydde opp i datterselskapets kritiske økonomiske stilling. Tjenestene ble altså betalt av Tønsberg Bolig men konsumert av datterselskapet. Under dissens 3-2 kom domstolen til at det forelå fradragsrett. Det følger av dette at et avgiftssubjekt kan få fradrag for anskaffelser det betaler for men som kommer direkte til bruk i en annen virksomhet, såfremt det at anskaffelsen kom til bruk i en annen virksomhet har relevans for fradragskrevers egen avgiftspliktige virksomhet.

I utgangspunktet kan det derfor tenkes at et avgiftssubjekt som betaler for transaksjonstjenester som benyttes av et datterselskap i forbindelse med kjøp eller salg av aksjer kan ha rett på fradrag selv om mor og datter ikke er fellesregistrert. Forutsetningen er imidlertid at

datterselskapets salg/kjøp har tilstrekkelig tilknytning til avgiftssubjektets egen avgiftspliktige virksomhet.

2.3. Relevansvilkåret og det grunnleggende problemet med transaksjonstjenester.

Forutsatt at den som kjøper/selger aksjer driver en avgiftspliktig virksomhet blir spørsmålet når transaksjonstjenester anskaffet for å bistå med aksjeomsetningen kan anses å ha kommet «til bruk» i dennes avgiftspliktige virksomhet jf mval §8-1. I Rt-2012-432 (Elkjøp) avsnitt 44 slo høyesterett med støtte i Rt-2006-293 (Arves trafikkskole) avsnitt 33, jf. avsnitt 49 fast at vurderingen av om dette vilkåret var oppfylt måtte skje i lys av forholdene på det tidspunktet anskaffelsen/kostnaden det kreves fradrag for skjedde.

Ordlyden i begrepet « til bruk» i mval §8-1 tilsier klart at det må være en viss sammenheng mellom tjenesten eller varen som kjøpes og den avgiftspliktige næringsaktiviteten til avgiftssubjektet som krever fradrag. At brukskravet inneholder et krav om relevans fremgår også av Ot.prp.nr.17 (1968-1969) side 55.

Kravet til relevans eller sammenheng i mval §8-1 er utfordrende å anvende på fradragskrav for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester anskaffet ved salg eller kjøp av aksjer fordi selve omsetningen av disse verdipapirene er avgiftsunntatt etter mval §3-6 e). Skal fradraget innvilges må det derfor eventuelt begrunnes i at kjøpet/salget indirekte kan føre til at den avgiftspliktige virksomheten styrkes på noe vis.

Det overordnede spørsmålet blir derfor om en transaksjonstjeneste kan anses «til bruk» jf mval §8-1 i en avgiftspliktig virksomhet fordi aksjekjøpet/salget som somt tjenesten bistår ved styrker eller var forutsatt å skulle styrke avgiftssubjektets avgiftspliktige virksomhet. Jeg vil også drøfte om kravet til tilknytningens styrke blir annerledes ettersom om aksjesalget/kjøpet er et enkelttilfelle, eller om avgiftssubjekter i tillegg til sin vanlige næringsaktivitet driver en omfattende virksomhet med avgiftsunntatt omsetning av aksjer og andre» finansielle tjenester» jf mval §3-6e).

2.4. Høyesterettspraksis om det grunnleggende vurderingstema.

Den første dommen som angikk fortolkningen av vilkåret «til bruk» er Rt-1985-93(Sira Kvina-dommen) som angikk daværende mval av 1969 §21, førte ledd.

Rettsspørsmålet var om et kraftselskap kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på settefisk. Fiskene var innkjøpt for å oppfylle konsesjonsvilkårene til Sira Kvina kraftstasjon slik at denne kunne tas i bruk. Høyesterett ga medhold.

Retten fant at det avgjørende for om fradraget burde innvilges var graden av tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige kraftproduksjonen. Det var etter høyesteretts syn tilstrekkelig at fiskene kunne anses relevant for virksomheten, statens anførsel om at varer og tjenester må komme til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten for å være fradragsberettiget ble avvist.

Relevanskriteriet ble videreutviklet i Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors).

Rettsspørsmålet var om firmaet Norwegian Contractors(heretter NC) kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene ved å bygge en ny småbåthavn. Havnen ble bygget for å oppfylle et vilkår kommunen hadde satt for å la NC få utvide sitt driftsareal.

Retten kom til at kostnadene var relevante og fradragsberettiget for NC. I den forbindelse kom høyesterett til at det måtte legges avgjørende vekt på om selskapets oppofrelse hadde «en nær og naturlig tilknytning til virksomheten».

Sira Kvina og NC-dommene stadfestet at det grunnleggende vurderingstema er om anskaffelsene er relevant for og ha nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten til fradragskreveren.

I begge dommene ble tilknytningen delvis begrunnet med at investeringene var heldige for fradragskreverens drift. Samtidig forelå det også noe mer som kunne begrunne fradragskravet utover at investeringene var generelt heldige. For eksempel hadde NC fått flere oppdrag som gjorde at firmaet fikk en aktuell interesse i å utvide driftsarealet i den nærmeste fremtid. Kraftselskapet i Sira Kvina dommen sitt behov for å anskaffe settefisker var på sin side en direkte konsekvens av den avgiftspliktige virksomheten som foretaket arbeidet for å kunne oppstarte.

Dommene virker i lys av dette å indikere at må være et minimum av konkret nytteverdi for den avgiftspliktige virksomheten som vil kunne bli utløst av anskaffelsen, og at det ikke

holder at anskaffelsene på et generelt plan kan tenkes å være heldige for den økonomiske virksomheten. Som jeg vil komme tilbake under punkt 2.6 til virker dette å ha bli fulgt opp i senere rettspraksis.

2.5. Høyesterettspraksis om delte kostnader.

Vurderingen av om en anskaffelse er «til bruk» i den avgiftspliktige virksomheten blir mer komplisert der anskaffelsen også har tilknytning til avgiftssubjektet sin avgiftsunntatte eller avgiftsnøytrale virksomhet.

I mval §8-2 mval, første ledd, første punktum fremgår at avgiftspliktige som anskaffer varer og tjenester som er «til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål» bare har rett på fradrag for andelen av varene/tjenestene som er til «antatt bruk i den registrerte virksomheten». Dermed er oppfyllelse av tilknytningsvilkåret i mval §8-1 forutsetningen for å kunne gi forholdsmessig fradragsrett for felleskostnader etter mval §8-2.

Spørsmålet videre er hvor sterk tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten som må kreves for å anse en kostnad for en fellesanskaffelse etter mval §8-1.

Problemstillingen kom først opp i Rt-2003-1821 (Hunsbedt Racing) . Tvistespørsmålet var der om Hunsbedt Racing AS kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på drifts og vedlikeholdskostnader på en rallybil som både ble brukt i avgiftsunntatt rallyvirksomhet og i avgiftspliktig reklamevirksomhet. Relevanskravet ble ansett oppfylt.

Høyesterett avviste at det spilte noen rolle om kostnaden primært knyttet seg til en avgiftsunntatt virksomhet slik staten anførte. Det var etter høyesteretts syn tilstrekkelig at oppofrelsen var relevant og hadde nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. I et obiter dictum uttalte retten at det kunne være rom for å vektlegge primærbruken om aktivitetene i den avgiftspliktige og avgiftsunntatte virksomheten var klart adskilt jf avsnitt 40. Høyesterett vektla i sin konkrete subsumsjon blant annet at rally og reklamevirksomheten var fullt ut økonomisk integrert i hverandre jf dommens avsnitt 37 .Hunsbedtdommen indikerer dermed at desto mer økonomisk integrert den avgiftspliktige og den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten er desto lavere kan terskelen for å anse relevansvilkåret for oppfylt settes.

Denne linjen ble fulgt opp i Rt-2005-951 (Porthusdommen).

Rettsspørsmålet var om Porthuset AS kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på byggekostnader ved oppføring av hotellrom som ble leid ut til Scandic Hotell i den utgående avgiften som ble belastet den avgiftspliktige omsetningen på rommene. Dette besto blant annet i telefon, betal tv, minibar, internett osv.

Høyesterett kom til at den avgiftspliktige omsetningen på hotellrommene inngikk i hotellets helhetlige virksomhet og at rommene var en »innsatsfaktor» for denne og at byggekostnadene dermed var fradragsberettiget. Det ble altså tungt vektlagt at virksomhetens omsetning var integrert, samtidig uttalte førstvoterende i avsnitt 40 at det ikke kreves at den avgifts unntatte og avgiftspliktige delen av virksomheten er integrert. Dette er altså bare et av flere vurderingsmoment i relevansvurderingen og ikke et vilkår i seg selv.

En bør merke seg at selv om det i begge dommene ble sterkt vektlagt at de avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige virksomhetene var tett økonomiske integrert så var det også et klart fysisk element ved kostnadenes tilknytning til de avgiftspliktige virksomhetene. For eksempel var den det absolutt fysisk forutsetning for Porthuset AS sin omsetning av Room-Service-tjenester at hotellrommene først ble bygget.

2.6. Høyesterettspraksis om bedriftsøkonomisk tilknytning.

Ovenfor har jeg drøftet to dommer der felleskostnadene oppfylte relevansvilkåret, men der tilknytningen som nevnt ovenfor i stor grad hadde et sterkt fysisk element ved seg.

Spørsmålet om felleskostnader settes imidlertid sterkest på spissen der den aktuelle anskaffelsen har økonomisk tilknytning til begge virksomhetene men bare kommer til direkte bruk utenfor avgiftsområdet.²

Høyesterett tok stilling til denne problemstillingen i dommen Rt-2008-932 (Bowlingdommen). Spørsmålet var der om Lillestrøm Bowling kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader som utelukkende angikk bowlingbane og biljardbord

² Engebretsen, Robert
Fellesanskaffelser og fradraget for inngående mva.
Revisjon og Regnskap 8/2009 side 62-65.på side 63.

(avgiftsunntatt virksomhet) under anførsel om at anskaffelsene også bidro til å øke den avgiftspliktige serveringsomsetningen.

Først drøftet retten hvordan en bør gå frem der det kreves fradrag for anskaffelser i et foretak med delt virksomhet. Retten kom til at enten måtte anskaffelsen anses å knytte seg helt til den avgiftspliktige delen, eller være anskaffet under ett for den avgiftspliktige og den avgiftsfrie delen. I et slikt tilfelle forelå en fellesanskaffelse som var fradragsberettiget med forholdsmessig del jf dommens avsnitt 28.

Skattedirektorater har fulgt opp uttalelsen i avsnitt 28 og uttaler i et skriv av 25 juni 2009 under punkt 1 at først må en vurdere om anskaffelsen er «foretaksrelevant», deretter må en vurdere om anskaffelsen har tilknytning til den «...næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet (med rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift), ikke-avgiftspliktige virksomhet (uten rett til fradrag for inngående merverdiavgift) eller begge virksomhetene (med rett til delvis/forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift).» Uttalelsen må i lys av Bowlingdommen avsnitt 28 anses dekkende for gjeldende rett.

Videre i avsnitt 38 drøftet høyesterett hva som minimum må kreves for å kunne anse en kostnad som knytter seg til den avgiftsunntatte delen av virksomheten for å være en fradragsberettiget felleskostnad.

«Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig. «

Høyesterett fant i avsnitt 39 at det kun forelå bedriftsøkonomisk tilknytningen mellom kostnadene og serveringsvirksomheten. Dette ble mente retten var for løst og tilfeldig til å kunne anse kostnadene som felleskostnader jf avsnitt 40.

Begrunnelsen for dette var at hvis det ble åpnet for å kreve fradrag så ville det utgjøre statlig subsidiering av den avgiftsunntatte delen av virksomheten og « Hensynet bak unntak for avgiftsplikt for visse virksomheter - som idrett i vår sak - tilsier ikke en slik forskjellsbehandling. I tillegg blir systemet uforutsigbart og lite oversiktlig» jf avsnitt 41.

At biljardbordene av og til ble dekket på og brukt til matservering og at kundene ofte sølte drikke på biljarddukene var heller ikke tilstrekkelig jf avsnitt 42. Høyesterett konkluderte at bowlingbanene og biljardbordene ikke var fellesanskaffelser og at fradragskravet måtte avvises.

Uttalelsen om at direkte fysisk tilknytning «normalt er tilstrekkelig» for å anse en fellesanskaffelse for å være fradragsberettiget er ikke naturlig å tolke dette som at høyesterett krever at det må foreligge direkte fysisk bruk. Det ville i så fall stridt klart med Sira-Kvina noe man må forvente at ville blitt klarere uttrykt. Bowlingdommens uttalelse om fysisk tilknytning har også støtte i Tønsberg Boligdommen avsnitt 42 hvor det uttales at selv om direkte fysisk bruk ikke var et krav ville det synliggjøre tilknytningen. Høyesterett uttaler det samme i Rt-2011-1260 (Halliburton) avsnitt 30 som viser tilbake til Tønsberg Bolig avsnitt 42.

I lys av disse dommene er det nærliggende å forstå Høyesterett som at fysisk tilknytning og direkte bruk gir et håndfast element som gjør det enklere å vurdere om tilknytningsvilkåret er oppfylt, men at det ikke kan oppstille som et selvstendig vilkår for å anse en fellesanskaffelse for fradragsberettiget.

Avgrensingen mot bedriftsøkonomisk tilknytning som trekkes opp i Bowlingdommen avsnitt 38 er mer problematisk. Høyesterett var generelt avvisende til at det at anskaffelsen var økonomisk heldig for den avgiftspliktige virksomheten i seg selv kunne begrunne et fradragskrav, men det ble heller ikke absolutt utelukket.

Når denne avgrensingen skal forstås må det trekkes at fradragsretten forhindrer avgiftskumulasjon. Den sikrer at bare den endelige sluttbruker må bære den økonomiske byrden av merverdiavgiften som pålegges i hvert ledd. Slikt fungerer fradragsretten som et bærende prinsipp i merverdiavgiftsretten.³

Begrensingene i fradragsretten sikrer på den andre side at staten ikke subsidierer avgiftsunntatt eller avgiftsnøytral virksomhet noe som ville ha vært sterkt konkurransevridende i favør av virksomheter med kombinert avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Dette hensynet var under press i Bowlingdommen. Restauranten

³ Se, Onstad, Ole Gjems. Kildal, Tor S. Lærebok i Merverdiavgift 4. utgave. Dimograf, Polen 2013. Side 35-36.

hadde allerede fått fullt fradrag for anskaffelser til serveringsvirksomheten. Om det forholdsmessige fradragskravet på kostnadene til Bowling og Biljardvirksomheten hadde blitt innvilget ville det utgjort en konkurransevidende» dobbeltfradrag». Avgrensingen kan i lys av dette anses som nødvendig for å motvirke uheldige avgiftstilpasninger.⁴

Om fradrag hadde blitt gitt ville det ha stiftet en konkurransevidende rettstilstand i disfavør av virksomheter med utelukkende avgiftsunntatt virksomhet uten tilsvarende fradragsmuligheter.⁵

Avgrensingen i Bowlingdommen avsnitt 38 fremstår derfor som nødvendig for ivareta hensynet til å unngå statlig subsidiering av avgiftssubjekters avgiftsunntatte virksomhet.

En interessant måte å tolke avgrensingen mot bedriftsøkonomisk tilknytning er blitt fremmet av Jim Krüger Olsen. Olsen tolker avgrensingen slik at konsekvensen av at en kostnad har direkte tilknytning til virksomhet/aktivitet utenom avgiftsområdet er det må oppstilles en skjerpet terskel for å anse relevansvilkåret for oppfylt, slik at noe mer enn bedriftsøkonomisk tilknytning må til. I virksomheter med utelukkende avgiftspliktig virksomheter mener Olsen derimot at det unntaksvis kan være tilstrekkelig utelukkende med bedriftsøkonomisk tilknytning.⁶

Jeg er enig i denne synsvinkelen ettersom risikoen for konkurransevidende dobbeltfradrag er størst der fradragskrevers virksomhet er delt. Særlig der det utelukkende er en potensiell økonomisk nytteverdi som anføres til støtte for at relevansvilkåret er oppfylt er denne risikoen fremtredende. Faren er imidlertid at en legger opp en for streng terskel for å gi fradrag for felleskostnader. På det viset risikerer man at avgift kan bli kumulert hos en næringsdrivende og lempet over på forbrukerne.

En god måte å avbalansere hensynene til å unngå avgiftskumulasjon på den ene siden og hensynet til å unngå avgiftsfrihet på avgiftspliktig omsetning på den andre siden ble

⁴ Op cit, side 213.

⁵ Se med lignende: Søreide, Irene

Vilkåret «til bruk» i merverdiavgiftsloven § 21 og § 23 - fortsatt tolkningsuenighet? Skatterett 04/2009. Side 382-391, s. 390.

⁶ Olsen, Jim Krüger

Fra drag for inn gående avgift på oppkjøpskostnader
Revisjon og Regnskap. 4/2011. Side 63-69, s.65

fremhevet i en Masteroppgave fra 2009 hvor avgrensingen mot bedriftsøkonomisk tilknytning ble tolket som å angi et svært snevert unntak.

«For det tredje fremgikk det i Bowling 1 at en ren bedriftsøkonomisk tilknytning med avgiftspliktig virksomhet normalt ikke er tilstrekkelig. Hva som kjennetegner en slik tilknytning er ikke utdypet nærmere, men det er nærliggende å tro at det dreier seg om synergieffekter...».⁷

Uttalelsen har mye for seg og passer godt med tidligere rettspraksis, som nevnt under 2.4 er det også ved fradragskrav fra foretak med utelukkende avgiftspliktig virksomhet mye som taler for at slike synergieffekter ikke kan være tilstrekkelig. Finnes det mer konkrete og håndgripelige grunner til at transaksjonen var nyttig er risikoen for å feilaktig subsidiere avgiftsunntatt virksomhet derimot mye mindre.

Konklusjonen blir derfor at avgrensingen mot bedriftsøkonomisk tilknytning innebærer at det på grunn av risikoen for å gi uforholdsmessig stort fradrag ikke er tilstrekkelig at en anskaffelse som får direkte anvendelse i avgiftsunntatt virksomhet skaper en usikker mulighet for avgiftspliktig omsetningsøkning.

Avgiftsmyndighetene virker å ha lagt til grunn en lignende rettsoppfatning. Skattedirektoratet har i sin uttalelse av 29 juni 2009 uttalt at «Det er altså ikke tilstrekkelig for fradragsrett at en anskaffelse som er til direkte, faktisk bruk i en ikke-avgiftspliktig virksomhet også har økonomisk betydning for den avgiftspliktige virksomheten som den næringsdrivende driver».⁸

Bowlingdommen må imidlertid tolkes i lys Tønsberg Bolig-dommen som ble avsagt samme dag. Rettsspørsmålet var der som nevnt under punkt 2.2 om Tønsberg Bolig kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på advokattjenester innkjøpt for å omvende et aksjesalg

⁷ Ukjent forfatter. Fradragsrett for inngående merverdiavgift på Transaksjonskostnader. Masteroppgave, Universitetet i Oslo. Det juridiske fakultet. Side. 27
Oppgaven ble lastet ned fra internett.

Url: [https:// www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/22251/96655.pdf?sequence=1](https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/22251/96655.pdf?sequence=1).
Nettside: www.duo.uio.no. Nedlastningsdato: 25.04.2014. Kl 16.34.

⁸ Skrivet omtales blant annet i Onstad, Gjems Ole. Kildal. Tor S. MVA-kommentaren 4. utgave. Dimograf, Polen. 2011. Side 441. De nevnte forfattere virker i lys av drøftelsen de foretar på side 440-441 å dele den rettsoppfatning som uttrykkes i skrivet fra Skattedirektoratet.

i et datterselskap samt for å rydde opp i datterselskapets kritiske økonomiske stilling. Fradragskravet ble innvilget (dissens 3-2).

Førstvoterende uttalte at det er « tilstrekkelig at oppofrelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning» til den avgiftspliktige virksomheten. Førstvoterende uttalte at fysisk bruk kunne synliggjøre anskaffelsens relevans jf avsnitt 42. Samtidig uttalte førstvoterende at kravet til nær og naturlig tilknytning ved tjenesteanskaffelser kunne sies å være oppfylt såfremt tjenestene hadde» ...klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten...» jf avsnitt 43.

Tønsberg Boligs entreprenørvirksomhet ble ansett å ha «klar interesse» av advokattjenestene fordi selskapet risikerte å pådra seg store økonomiske tap og tap av omdømme grunnet datterselskapets vanskeligheter som også kunne gå utover selskapets avgiftspliktige entreprenørvirksomhet jf dommens avsnitt 45 og 46. Flertallet la dermed til grunn at vilkåret «til bruk i virksomhet» ved tjenesteanskaffelser kunne tenkes oppfylt utelukkende i kraft av tjenestens positive innvirkning på den fremtidige avgiftspliktige inntjeningen.

Tilknytningen var dermed delvis av bedriftsøkonomisk karakter. Imidlertid var innkjøpet foranlediget av en potensielt svært skadelige tvist mellom Tønsberg Bolig og et annet selskap. Tjenestene ivaretok dermed en interesse som var svært aktuell og påtrengende for den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det forelå dermed etter kandidatens syn noe mer enn bare ren bedriftsøkonomisk tilknytning i denne saken selv om det var et viktig komponent ved tilknytningen.

Jeg slutter meg derfor til det Advokat Jan Kolbjørnson skriver om Tønsberg Bolig dommen.

« Slik jeg ser det gir dommen godt hold for at bedriftsøkonomisk tilknytning faktisk er en viktig forutsetning for å kunne kreve avgiftsfradrag selv om slik bedriftsøkonomisk tilknytning ikke nødvendigvis alene vil være tilstrekkelig».⁹

Dette er langt på vei forenelig med det som fremgikk av Bowlingdommen avsnitt 38 hvor høyesterett kun fastslo bedriftsøkonomisk tilknytning som regel ikke var tilstrekkelig. Etter kandidatens syn følger Tønsberg Bolig og Bowlingdommen den samme linjen for hva gjelder avgrensingen mot bedriftsøkonomisk tilknytning.

⁹ Kolbjørnson, Jan
Frdragretten for fellesanskaffelser.
Revisjon og Regnskap 6/2009. Side 68-69, s. 68

Betydningen av uttalelsene i Bowling¹ og Tønsberg Bolig dommen for tolkningen av mval §8-1 ble forsøkt avklart av høyesterett i Rt-2012-432 (Elkjøpdommen).

Retts spørsmålet var om Elkjøp AS kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnaden ved å oppføre en tomannsbolig som det overførte til et ektepar i vederlag for ekteparets tomt som selskapet planla å bruke for å utvide et forretningsbygg. Elkjøp fikk medhold av høyesterett. (Dissens 3-2).

I avsnitt 43 kom retten til at vilkåret «til bruk» bare krever at anskaffelsen er relevant for og har tilstrekkelig nær og naturlig sammenheng til den avgiftspliktige virksomheten. Retten uttalte at «De grunnleggende avgjørelsene er Rt-1985-93 (Sira-Kvina) og Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors). I enkelte senere avgjørelser har det til dels vært benyttet noen andre formuleringer, men disse avgjørelsene kan ikke oppfattes slik at de tilknytningskriterier som ble oppstilt i Rt-1985-93 og Rt-2001-1497, er blitt endret.»

Som drøftet under punkt 2.4 indikerer Sira Kvina og NC-dommen at anskaffelsen/kostnaden må tilfredsstillе et behov eller interesse som har eller vil bli aktuell og av interesse for den avgiftspliktige virksomheten i den overskuelige fremtid, det forelår i hvert fall mer enn rent bedriftsøkonomisk tilknytning der. Dessuten hadde virksomhetene i disse dommene kun avgiftspliktig virksomhet, behovet for å avgrense mot rent bedriftsøkonomisk tilknytning dermed mindre enn det som var tilfellet i Bowlingdommen.

Avgrensingen i Bowlingdommen 38 virker ikke å være i strid med disse avgjørelsene. I stedet virker avgrensingen å være en naturlig og nødvendig videreføring av de kriterier og begrensinger for fradragsretten som ble trukket opp i Sira-Kvina og NC-dommen.

Elkjøpdommen avsnitt 43 jf med Sira Kvina og NC kan dermed ikke tas til inntekt for avgrensingen i Bowling¹ avsnitt 38 kan ses bort i fra.

For hva gjelder kriteriet «klar interesse» som ble trukket frem i Tønsberg Bolig ble det uttrykket ikke brukt i Sira Kvina og NC-dommen. Det peker imidlertid på det samme som kriteriet nær og naturlig tilknytning, nemlig at det må være en aktualisert interesse for anskaffelsen. Dermed kan Elkjøpdommen avsnitt 43 heller ikke tas til inntekt for at en bør se helt bort i fra kriteriet «klar interesse» som ble trukket opp i Tønsberg Bolig. Kriteriet bør fremdeles kunne brukes klargjørende vurderingsmoment.

Spørsmålet som videre er om strengere tilknytningskravet ved fellesanskaffelser blir strengere enn ellers. Hensynene bak å oppstille tilknytningskrav kan som tidligere nevnt tale for å anlegge en skjerpet terskel her da risikoen for at å feilaktig gi fradrag for kostander som i realiteten kun angikk avgiftsunntatt virksomhet her er større.

Dette må ses imidlertid lys av Halliburton-dommen(Rt-2011-1260) Som nevnt tidligere viste førstvoterende i avsnitt 30 tilbake til Tønsberg Bolig-dommen avsnitt 42 som begrunnelse for å vektlegge at transporttjenesten som Halliburton betalte for ikke kom til direkte bruk i dets avgiftspliktige virksomhet. Halliburtonsaken angikk spørsmål retten til fullt fradrag mens Tønsberg bolig angikk spørsmål forholdsmessig fradragsrett. Jeg forstår høyesterett her som at de legger til grunn at tilknytningskravet ikke er annerledes for fellesanskaffelser som for vanlige anskaffelser. I juridisk teori er dette blitt til inntekt for at høyesterett legger det til grunn at tilknytningskravet ikke er strengere for fellesanskaffelser som for andre anskaffelser.¹⁰

Som drøftet ovenfor medfører ikke Elkjøpdommen avsnitt 43 jf med Sira Kvina og NC at en bør se bort i fra Tønsberg Bolig-dommen. Den holdning høyesterett legger opp til i Halliburton avsnitt 30 må derfor fremdeles få vekt. Referansen til Tønsberg Bolig er imidlertid kort og førstvoterende hadde ikke noe oppfordring til å drøfte nærmere om et strengere tilknytningskrav gjelder for fellesanskaffelser. For kandidaten er det mer interessant at avgrensingen mot bedriftsøkonomisk tilknytning i Bowlingdommen avsnitt 38 må forstås bare bygger videre eldre rettspraksis. Riktignok var det der i større grad enn i tidligere dommer nødvendig å poengtere hvorfor noe mer enn rene synergieffekter kreves, men dette lå etter kanidatens syn implisitt allerede i Sira Kvina og NC-dommen.

Samlet sett taler dette med avgjørende vekt imot at tilknyntingskravet blir strengere for fellesanskaffelse enn for vanlige anskaffelser.

Konklusjonen blir derfor at det ikke kan legges til grunn at tilknytningskravet blir strengere ved fellesanskaffelser blir strengere enn ellers.

I lys av rettspraksis og hensynene bak merverdiavgiftsloven blir det avgjørende ved fradragskrav på tjenesteanskaffelser dermed om tjenestene var relevant og sto i nær og

¹⁰ Se med lignende: Fjermeros, Morten. Bjørklund, Petter A. Inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader. Revisjon og Regnskap 2012/4. Side 61-65, s.62.

naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten eller hadde klar interesse for denne. Videre må denne tilknytningen/interessen være sterkere enn at transaksjonen medfører en usikker positiv synergieffekt for den avgiftspliktige virksomheten sin omsetning. I desto større grad det kan pekes på hvordan anskaffelsen vil medføre konkrete og praktiske fordeler for den avgiftspliktige virksomheten desto sterkere vil fradragskravet for felleskostnader stå.

2.5. Høyesterettspraksis om betydningen av formålet med transaksjonen.

I Elkjøpdommen avsnitt 46 drøftet høyesterett om kostnadene til å gjennomføre et avgiftsunntatt eiendomsbytte skulle behandles som det var skjedd i ledd av Elkjøps regulære avgiftspliktige forretningsvirksomhet. Flertallet konkluderte positivt.

Flertallet kom til at det avgjørende for om en isolert sett avgiftsunntatt transaksjon skal anses som skjedd i ledd av en avgiftspliktig virksomhet er om den hadde egenverdi for fradragskrever eller om den bare» inngår som middel» for å tjene den avgiftspliktige virksomheten. Det er ikke naturlig å oppfatte dette som et krav om at transaksjonen ikke kan ha noen som helst egenverdi.

Elkjøpdommen avsnitt 46 må i stedet forstås som at hvis en transaksjon kun har egenverdi og ikke på noe vis retter seg mot å styrke den avgiftspliktige virksomheten så er det ingen tilknytning mellom transaksjonskostnadene og den avgiftspliktige virksomheten. Fradrag må da nektes.

Elkjøpdommen avsnitt 46 klargjør med dette at transaksjonskostnader (herunder også transaksjonstjenester) til isolert sett avgiftsunntatte transaksjoner (inkludert aksjeomsetning) kan være fradragsberettiget såfremt formålet med transaksjonen var å ivareta interessene til avgiftssubjektets avgiftspliktige virksomhet.

2.7 Rettstilstanden oppsummert.

Det grunnleggende vurderingstema blir om de anskaffede transaksjonstjenester er relevant og står i nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten Jf Sira Kvina, NC-dommen og Elkjøpdommen avsnitt 43.

Vurderingen om disse vilkårene ble oppfylt må skje i lys av forholdene på tidspunkt anskaffelsen skjedde jf Elkjøpdommen avsnitt 44. Formålet med å gjennomføre transaksjonen på det tidspunktet transaksjonstjenestene anskaffes blir dermed det avgjørende vurderingsmoment.

Når det kreves fradrag for inngående merverdiavgift på slike tjenester kan det være naturlig å vektlegge om avgiftssubjektets avgiftspliktige virksomhet har klar interesse i å anskaffe tjenesten jf Tønsberg bolig avsnitt 42.

Kravene til nær og naturlig tilknytning eller klar interesse innebærer at det må kreves et visst minimum av aktuelt behov eller interesse for transaksjonstjenestene jf punkt 2.4 og 2.6. Dette medfører som medfører at adgangen til å kreve fradrag må avgrenses mot de tilfeller det bare foreligger ren bedriftsøkonomisk tilknytning jf Bowlingdommen avsnitt 38.

Tilknytningskravet blir like strengt vanlige anskaffelser og fellesanskaffelser.

I de tilfeller der fradragsskrever utelukkende har avgiftspliktig virksomhet holder det å kunne konstatere at en anskaffelse er relevant og har nær og naturlig til virksomheten som helhet. Der virksomheten er delvis avgiftspliktig og delvis inneholder avgiftsuntatt aktivitet må en deretter vurdere om kostnaden kommer «til bruk» i den avgiftspliktige eller den ikke-avgiftspliktige» eller begge delene av virksomheten jf SKDs skriv av 25 juni 2009.

Av prinsippet som høyesterett trekker frem i Elkjøpdommen avsnitt 46 følger at i de tilfeller fradragsskreveren kun i et enkelttilfelle har kjøpt eller solgt aksjer må en først vurdere transaksjonens formål. Bare hvis transaksjonen hadde til hensikt å oppnå formål innenfor den avgiftspliktige virksomheten er adgang til å gi fradrag. En må imidlertid fremdeles vurdere om kravet til relevans og nær og naturlig tilknytning eller klar interesse er oppfylt. Disse vilkårene uttrykker nemlig også et minstekrav til aktuelt behov eller interesse for anskaffelsen som ikke oppfanges av kriteriet i avsnitt 46.

Samlet sett peker høyesterettspraksis på at en må sondre mellom transaksjonstjenester anskaffet til finansielt motiverte transaksjoner på den ene siden og funksjonelt motiverte transaksjoner på den andre siden. Kan det påvises at formålet var å styrke avgiftssubjektets sin

avgiftspliktige virksomhet vil det kunne for å anse kravene til relevans og nær og naturlig tilknytning for oppfylt.

Er formålet finansielt ivaretar det ingen behov eller interesser i den avgiftspliktige virksomheten, det har utelukkende egenverdi for avgiftssubjektet. Normalt må det forutsettes at finansielle disposisjoner slik som aksjekjøp/aksjesalg har egenverdi, det vil si at formålet i hvert fall delvis er å tjene penger på den. Hvis aksjehandelen utelukkende hadde til formål å oppnå finansiell gevinst vil kravet til relevans og nær og naturlig tilknytning ikke være oppfylt. Fradrag må da nektes.

Konklusjonen på den overordnede problemstillingen blir dermed at hvis det kan påvises at formålet med salget/kjøpet av aksjer som transaksjonstjenestene bistår ved var å styrke den avgiftspliktige virksomheten så kan det under de rette omstendighetene være tilstrekkelig til å innvilge fradragsrett etter mval §8-1. Problemet vil i stor grad være å påvise at gjennomføringen av salget/kjøpet ivaretar en tilstrekkelig nærliggende og aktuelt behov eller interesse i den avgiftspliktige virksomheten.

Kapitel 3. Typetilfeller.

3.1. Innledning.

I det videre vil jeg se nærmere på hvordan de generelle retningslinjene om anvendelsen av mval §8-1 oppstilt i avsnitt 2.8 blir å anvende i praksis. Jeg vil i det videre se nærmere på en rekke typiske situasjoner der transaksjonstjenester anskaffes for å bistå ved salg eller kjøp av aksjer som skjer for å fremme ulike formål. Noen av disse typetilfellene vil basere seg på saker som har vært oppe i underinstansene og i Klagenemden for merverdiavgift eller som har blitt omtalt i en av skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser (heretter BFU).

Jeg vil ikke bygge direkte på slutningene og drøftelsene i de aktuelle dommene, klagenemdsakene og BFU`ene som nevnes. I stedet vil jeg se nærmere på de typetilfeller som sakene representer.

3.2. Typetilfeller. Kjøp av aksjer.

3.2.1. Et avgiftssubjekt kjøper aksjer i et annet foretak for å videreselge dem med profitt.

Jeg sikter her til det tilfelle at et avgiftssubjekt med helt eller delvis avgiftspliktig virksomhet erverver aksjer i et annet foretak utelukkende for å videreselge dem senere med profitt på et senere tidspunkt.

Aksjekjøpet kan ikke anses som skjedd i ledd av den avgiftspliktige virksomheten jf Elkjøpdommen avsnitt 46 fordi det utelukkende medfører en finansiell gevinst.

Transaksjonstjenester anskaffet ved aksjekjøp som kun tar sikte på å videreselge aksjene med profitt ivaretar ikke på noe vis interessene til den avgiftspliktige virksomheten. Derfor kan transaksjonstjenestene heller ikke anses relevant eller for å stå i nær og naturlig tilknytning til eller å ha klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten. Fradrag må nektes i dette typetilfellet.

3.2.2 Et selskap kjøper aksjer i et annet selskap for å få tilgang til dets ansatte, nettverk og til dets formuesgoder slik som driftsmidler, varer, patenter og annen» selskapsinnmat».

Jeg sikter her til det typetilfelle at et avgiftspliktig foretak erverver aksjer i et annet foretak for å oppnå kontroll over det oppkjøpte selskap i den hensikt å overta dets formuesgoder og inkludere disse som driftsmidler i sin egen avgiftspliktige virksomhet.

Aksjekjøp som skjer helt eller delvis for å få tilgang til flere driftsmidler har et siktemål om å styrke den avgiftspliktige virksomheten. Kjøpet utgjør dermed et middel for den avgiftspliktige virksomheten og må anses som skjedd i ledd av denne jf Elkjøp avsnitt 46.

Spørsmålet videre er om transaksjonstjenestene som ble anskaffet i forbindelse med aksjekjøpet er relevant for og står i nær og naturlig tilknytning eller har klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten. Kjernen i denne problemstillingen er om det å kjøpe opp aksjer i et annet foretak for å få tilgang til dets formuesgoder oppfyller et tilstrekkelig aktualisert behov eller interesse hos avgiftssubjekts avgiftspliktige virksomhet. Eller om nytteverdien av et slikt kjøp bare gir transaksjonstjenestene ren bedriftsøkonomisk tilknytning til avgiftssubjektets avgiftspliktige virksomhet.

Dette avhenger på den ene siden av hvilke formuesgoder som ligger i det oppkjøpte selskapet, og på den andre siden av hvilken avgiftspliktig virksomhet som avgiftssubjektet selv driver. Som et minimum bør i hvert fall være en mulighet for at innmaten i det oppkjøpte selskapet kan benyttes i den avgiftspliktige virksomheten til det oppkjøpende selskapet. Hvis ikke får transaksjonstjenestene en rent bedriftsøkonomisk tilknytning til virksomheten fordi det ikke bidrar til å oppfylle noen nærliggende behov eller interesse. Det for eksempel innebære at et revisorfirma neppe kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester ved å hevde at formålet med å kjøpe aksjer i et tømmerfirma var å få tilgang til firmaets innmat.

I denne sammenheng er det relevant å trekke frem skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse i 18/07 (BFU-2007-18). Saksforholdet var at et fond gjennom singlepurposeselskaper skulle investere i fast eiendom eller eiendomsselskaper. Etter hvert som eiendomsselskaper og eiendommer ble ervervet skulle de innlemmes i en fellesregistrering. Spørsmålet var om selskapene hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til revisjon, advokat, due diligence osv som ble påtatt i

forbindelse med aksjeoppkjøpene. Skattedirektoratet kom til at det for fondet og SP-selskapene forelå fradragsrett både for kostnader knyttet til kjøp av eiendommer og for opprettelse av selskaper som skulle drive utleie av fast eiendom. Direktoratet virker å ha lagt til grunn at kjøp av aksjer i eiendomsselskap måtte likestilles med å erverve eiendommene direkte.

Jeg oppfatter uttalelsen som dekkende for gjeldende rett. Resonnementet BFU-2007-18 uttrykker er overførbart til tilfeller der det erverves aksjer i selskaper som eier andre formuesgoder enn fast eiendom. Når et selskaps erverver et annet selskaps formuesgoder for å innlemme dem i sin egen virksomhet gir dette en håndfast og tydelig tilknytning til oppkjøpers egen virksomhet. Denne tydelige koblingen til den avgiftspliktige virksomheten vil for kjøperens del også være der hvis partene velger å organisere overtakelsen av formuesgodene som et aksjeoppkjøp av den bedrift som formuesgodene eies av.

Hensynet til å likebehandler lignende kostnader tilsier derfor med avgjørende vekt at inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester anskaffet ved et aksjekjøp som skjer for å få tilgang selskapets formuesgoder må likebehandles med fradragskrav på transaksjonstjenester anskaffet ved direkte innmatkjøp av slike formuesgoder.

Forutsetningen for at dette kan lede til fradrag er imidlertid at oppkjøperens egen avgiftspliktige virksomhet kunne ha nytte av de aktuelle formuesgodene som lå i det oppkjøpte selskapet. Det må være en nærliggende interesse for den avgiftspliktige virksomheten at foretaket får tilgang til de aktuelle formuesgodene. Et eksempel på dette kan være et teknologiselskap som kjøper opp en konkurrent fordi det ønsker å overta konkurrentens patentrettigheter.

I slike typetilfeller kan jeg vanskelig se noen motforestillinger for å anse transaksjonstjenestene for relevant og for å stå nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten eller for å ha klar interesse av denne.

Konklusjonen er at transaksjonstjenester anskaffet for å bistå ved aksjekjøp som skjer helt eller delvis for å få tilgang til flere driftsmidler under de riktig omstendigheter kan anses for å ha kommet «til bruk» jf mval §8-1 for den avgiftspliktige virksomheten.

3.2.3. Et holdingselskap «kjøper seg kunder».

Jeg sikter her til det tilfellet at et holdingselskap som driver virksomhet med levering av avgiftspliktige administrative tjenester til sine datterselskaper kjøper opp andre foretak for å instruere dem til å kjøpe administrative tjenester fra holdingselskapet.

Spørsmålet er om transaksjonstjenestene som holdingselskapet i dette typetilfellet har anskaffet ved oppkjøpene har kommet «til bruk» i virksomheten med salg av avgiftspliktige administrasjonstjenester jf mval §8-1.

Jeg vil i det videre forutsette at selskapene i dette typetilfellet både har virksomhet med å selge avgiftspliktige administrasjonstjenester og driver virksomhet med salg av unntatte finansielle tjenester jf §3-6 e) ved å drive investeringsvirksomhet.

Spørsmålet blir dermed om transaksjonstjenestene som anskaffes ved aksjeoppkjøp som skjer for å gjøre det oppkjøpte selskapet til kunde hos fradragskrevers virksomhet med salg av administrasjonstjenester er relevant for og står i nær og naturlig tilknytning til denne delen av avgiftssubjektets virksomhet eller har klart interesse for denne.

I juridisk litteratur har enkelte stilt seg positivt til dette. For eksempel skriver advokatene Morten Fjøremos og Petter A Bjørkelund i RoR 2012/4. «Etter vår oppfatning må det være fradragsrett for inngående merverdiavgift for holdingselskapet dersom de kan bevise at aksjeerhvervet er gjort for å utvide egen avgiftspliktig omsetning.».¹¹

Derimot virker underrettene og klagenemdene å være betydelige mer skeptisk til å anse relevansvilkåret for oppfylt i dette typetilfellet.¹²

Det er ikke sikkert at det eneste formålet med oppkjøpet var å utvide kundekretsen til den avgiftspliktige virksomheten. Imidlertid vil det at formålet delvis eller primært var å fremme avgiftsunntatt virksomhet ikke i seg selv kunne begrunne avskjæring av fradragsretten jf Hunsbedtdommen avsnitt 40.

¹¹ Fjøremos, Morten. Bjørkelund, Petter A.

Inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester.Revisjon og Regnskap 2012/4. Side 63.

¹² Kristiansand tingretts dom av 22. juni 2009. UTV-2009-1219. (Rasmussen gruppen) og Oslo tingretts dom av 7. februar 2011 (Hansa Property Group), se også klagenemdavgjørelsene KMVA-2009-6296 og KMVA 2009-6524. Sakene angikk fradragskrav for holdingselskaper som leverte administrative tjenester til oppkjøpte datterselskap. Fradrag ble ikke gitt i noen av sakene.

Imidlertid må det likevel kreves at det foreligger et minimum av nærhet og tilknytning for at kravene til relevans og nær og naturlig tilknytning kan anses oppfylt. Problemstillingen blir dermed om det å kjøpe opp aksjemajoritet andre selskaper for å utvide kundekretsen til sin avgiftspliktige virksomhet bare gir transaksjonstjenestene en ren bedriftsøkonomisk tilknytning slik at fradrag må nektes jf Bowlingdommen avsnitt 38.

Dommen Kristiansand tingrett av 22.6.2009 er illustrerende for hvordan denne problemstillingen i praksis manifesterer seg. Saksforholdet var at Rasmussengruppene AS kjøpte opp selskaper. Ved anskaffelsen ble det avtalt at gruppene ved siden av å drive avgiftsunntatt virksomhet med eiendomsutvikling og investeringsvirksomhet skulle levere avgiftspliktige administrative tjenester til selskapene. Retten ga ikke medhold og mente koblingen mellom kostnadene og administrasjonsvirksomheten var for svak.

Jeg hitsetter fra dommen «Det forhold at selskapet hadde en todelt hensikt med sine investeringer samtidig som investeringene førte til at den avgiftspliktige virksomheten ble tildelt ytterligere oppgaver, medfører ikke at selve kostnadene er relevant og har en tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Det vises til at det ikke er noen sammenheng mellom kostnadene og selskapets administrasjonsvirksomhet utover det at Rasmussengruppen muligens ville kunne tilføres nye administrative oppgaver.»

Retten virker her å ha lagt til grunn at det å kjøpe opp andre bedrifter for å utvide kundekretsen til sin avgiftspliktige virksomhet bare skapte en ren bedriftsøkonomisk tilknytning mellom transaksjonstjenestene anskaffet ved kjøpet og den den avgiftspliktige virksomheten.

Argumentet til tingretten har mye for seg. I dette typetilfellet kommer nemlig transaksjonstjenestene direkte til bruk i en investeringsvirksomhet samtidig som tjenestene bidrar til å skape en viss mulighet for at den avgiftspliktige omsetningen av administrasjonstjenester vil øke. Dette har sterke likhetstrekk med saksforholdet Bowlingdommen der kostnader ble påtatt som direkte knyttet seg en avgiftsunntatt virksomhet i håp om at den avgiftspliktige serveringsomsetningen skulle øke som følge av disse investeringene. Dette taler i utgangspunktet for at det bare er en ren bedriftsøkonomisk tilknytning mellom transaksjonstjenestene som avgiftsobjektet har anskaffet og den avgiftspliktige virksomheten i dette typetilfellet.

En viktig forskjell mellom de tilfeller der et foretak kjøper opp aksjer i andre foretak for å utvide sin virksomhet med levering av administrasjonstjenester og Bowlingdommen er imidlertid graden av sikkerhet for at investeringen vil lede frem til den ønskede omsetningsøkningen.

Et slikt argument ble fremmet i en Masteroppgaven fra 2009 i forbindelse med en nærmere drøftelse av en avgjørelse fra klagenemden for merverdiavgift.

»..I forhold til den avgiftspliktige delen er tilknytningen til stede i form av en garantert økning i den avgiftspliktige omsetningen. Det er 100 % sikkert at selskapet vil få levert flere administrative tjenester da det blir flere kunder som etter avtale er forpliktet til å kjøpe dem. Anskaffelsen er derfor ikke i en ren bedriftsøkonomisk tilknytning, men til direkte bruk da salget automatisk stiger. Er anskaffelsen til direkte faktisk bruk, vil kravet være oppfylt jf. Bowling 1 premiss 38».¹³

Dette en tanke som har mye for seg. Begrunnelsen for å oppstille en avgrensing mot bedriftsøkonomisk tilknytning er å forhindre uforholdsmessige store fradrag på kostnader som bare medførte svak og uklar mulighet til å styrke den avgiftspliktige virksomheten.

Motsetningsvis er det vanskelig se begrunnelsen for å oppstille en avgrensing mot bedriftsøkonomisk tilknytning hvis det fremstår som høyst sannsynlig at anskaffelsen vil føre til at den avgiftspliktige omsetningen øker. Dette vil for eksempel være tilfelle hvis det før aksjekjøpet var avtalt mellom holdingselskapet og målselskapet at de skulle inngå en avtale om levering administrasjonstjenester. Under slike omstendigheter vil transaksjonstjenestene etter kandidatens syn ha vesentlig mer direkte og umiddelbar tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten enn det som var tilfelle for de omstridde kostnadene i Bowlingdommen. Her vil minstekravet til en aktualisert behov eller interesse klart være oppfylt.

Konklusjonen blir derfor at transaksjonstjenestene som anskaffes ved aksjeoppkjøp som skjer for å gjøre det oppkjøpte selskapet til kunde hos fradragskrevers virksomhet med salg av

¹³ Anonym forfatter. Fradragsrett for inngående merverdiavgift på Transaksjonskostnader. Masteroppgave, Universitetet i Oslo .Det juridiske fakultet side 47. Oppgaven ble lastet ned fra internett. Url: <https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/22251/96655.pdf?sequence=1>. Nettside: www.duo.uio.no. Nedlastningsdato: 25.04.2014. Kl 16.34.

administrasjonstjenester kan være relevant for og stå i nær og naturlig tilknytning til denne delen av avgiftssubjektets virksomhet.

Vurderingen av om det reelle formålet bak oppkjøp av andre selskaper er å utvide kundekretsen til avgiftssubjektets omsetning er vanskelig. Jeg vil likevel peke på to momenter som blir særlig viktige for formålsvurderingen i denne sammenheng.

For det første vil avgiftssubjektets kapasitet til å påta seg flere oppdrag ha betydning. Dette momentet var sterk fremme i en dom fra Oslo Tingrett (TOSLO-2010-109653 - UTV-2011-551. Heretter omtalt som HPG-dommen).

Saken angikk i korthet om Hansa Property Group (heretter HPG) kunne kreve fradrag for den inngående merverdiavgiften på meglertjenester innkjøpt fra selskapet Pareto i forbindelse med oppkjøpet av en rekke eiendomsporteføljer i 2007 . Det ble også krevd fradrag for den inngående merverdiavgiften på en juridisk due-diligence rapport fra BAHHR anskaffet i forbindelse med oppkjøpet av en eiendomsportefølje fra Selvaaggruppen(Selvaagporteføljen)i 2008. Den 16 mai 2008 inngikk HPG og datterselskapene en management-avtale der HPG fikk rett til å yte en rekke avgiftspliktige administrasjonstjenester til datterselskapene.

Retten fant det imidlertid ikke sannsynliggjort at oppkjøpene av de andre selskapene skjedde for å kunne tilby dem managementtjenester og fradrag ble nektet. En ren bevismessig vurdering ble dermed avgjørende.

Begrunnelsen var delvis at « Hvis forutsetningen ved anskaffelsene var å tilby managementtjenester til datterselskapene, ville det sannsynligvis ha krevd en vesentlig høyere bemanning i HPG enn de faktisk hadde». Dommen illustrerer hvordan det være grunn til å se nærmere på interne forhold slik som, ansatte og økonomisk soliditet som kan indikere om avgiftssubjektet hadde kapasitet til å håndtere unna en omsetningsøkning. Hvis svaret er ja vil det tale sterkt for at formålet med kjøpet var å styrke den avgiftspliktige virksomheten.

For det annet må en være bevisst muligheten for at vederlagene som avgiftssubjektet betinger seg fra de nyervervede selskapene i realiteten er utdeling etter aksjeloven/allmennaksjeloven. Vilåårene for dette er at vederlagene utgjør» enhver overføring av verdier som direkte eller

indirekte kommer aksjeeieren til gode» jf asal/ asl §3-6(2),1 punktum. For detaljene om hvordan dette vilkåret skal tolkes viser jeg til Woxholts Selskapsrett.¹⁴

Poenget i denne sammenheng er at hvis avgiftssubjektet utnytter sin posisjon som aksjonær slik at de administrative tjenestene er klart overpriset kan det være at dette må karakteriseres som « utdeling» etter asl/asal §3-6. Hvis vederlagene må anses som utbytteutdeling vil det tale sterkt for at avtalen med datterselskapene bare skulle kamuflere utbytteuttakning for omgå utdelingsbegrensningene i aksjeloven og allmennaksjeloven . Det vil igjen tale sterkt imot at formålet med kjøpet virkelig var styrke den avgiftspliktige virksomheten til avgiftssubjektet.

3.2.4. Typetilfeller. Aksjekjøp. Konklusjon.

Gjennomgangen av typetilfellene og praksisen ovenfor illustrerer at det er mulig å finne en rekke typiske tilfeller som kan tilsi at transaksjonstjenestene anskaffet ved et aksjekjøp får en viss nytteverdi for den avgiftspliktige virksomheten. Dette viser nok en gang at det er avgiftssubjektets hensikt med å anskaffe aksjene blir avgjørende for om det kan innvilges fradrag for transaksjonstjenester anskaffet ved aksjekjøp.

Skjer for eksempel aksjekjøpet helt eller delvis for å sikre økt omsetning eller å styrke den avgiftspliktige virksomheten på andre måter vil mye kunne tale for å anse transaksjonstjenestene for å ha nær og naturlig tilknytning eller klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten. Imidlertid medfører den indirekte måten denne nytteverdiene manifesterer seg på at minstekravet til aktualisert behov eller interesse og avgrensingen mot rent bedriftsøkonomisk tilknytning til en stor utfordring. Særlig der holdingselskaper anfører at oppkjøpet skjer for å utvide sin egen avgiftspliktige omsetning kan det være grunn til skepsis.

3.3. Typetilfeller. Aksjesalg.

3.3.1 Aksjesalg trer i stedet for direkte innmatsalg.

¹⁴ Woxholt, Geir
Selskapsrett.4.utgave, Dimograf, Polen. 2012.
Side 249-250.

Jeg sikter her til det typetilfelle at et avgiftssubjekt selger alle aksjene det eier i et annet selskap til et foretak som ønsker å få tilgang til formuesgodene i det overdratte selskapet og innlemme dem i egen virksomhet. Dette typetilfellet svarer til det typetilfellet som ble drøftet under punkt 3.2.2 men nå sett fra aksjeselgerens perspektiv.

Avgiftsmyndighetene har i en rekke saker gitt uttrykk for at kan innvilges fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester med anskaffet ved salg av aksjer i et eiendomsselskap hvor selskapet var frivillig registrert og inngikk i en fellesregistrering. Begrunnelsen til avgiftsmyndighetene virker å være at aksjesalget måtte likestilles med innmatsalg.¹⁵

I Juridisk teori er det også blitt hevdet at i de tilfeller et foretak erverver aksjemajoritet i eiendomsselskap for å få tilgang til de faste eiendommene i dem så bør selgerens krav på fradrag for inngående merverdiavgift på sine transaksjonstjenester likebehandles med kostnadene ved salg av fast eiendom. Begrunnelsen som fremmes er at noe annet vil være inkonsekvent i lys av BFU-2007-18.¹⁶

Kandidaten er imidlertid uenig i at kostnader ved salg av aksjer bør likebehandles med kostnader ved direkte innmatsalg.

Et avgiftssubjekt som kjøper aksjer for å få tilgang til et annet selskaps driftsmidler for å inkorporere dem i egen virksomhet oppnår som nevnt under 3.2.2 den samme tydelige nytteverdien for sin avgiftspliktige virksomhet av kjøpet som vedkommende ville gjort ved et direkte innmatkjøp. Det er nettopp derfor det var riktig av skattedirektoratet i BFU-2007-18 å likestille kostnader ved kjøp av eiendommer som skulle brukes til utleie med kjøp av eiendomsselskaper som skjer for å få tak i de samme eiendommene.

Avgiftssubjektet som selger aksjene oppnår derimot kun en finansiell gevinst, og salget kan i motsetning til et direkte innmatsalg ikke anses som en del av den regulære forretningsdriften. Avgiftssubjektet som selger aksjene oppnår ikke den samme håndfast nytteverdi av

¹⁵ Se for eksempel KMVA-2005-5487, KMVA-2007-6042, KMVA-2008-6229, KMVA-2009-6560, KMVA-2010-6875.

¹⁶ Anonym forfatter. Fradragsrett for inngående merverdiavgift på Transaksjonskostnader. Masteroppgave, Universitetet i Oslo. Det juridiske fakultet. Side 75-76. Oppgaven ble lastet ned fra internett.

Url: <https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/22251/96655.pdf?sequence=1>.

Nettside: www.duo.uio.no. Nedlastningsdato: 25.04.2014. Kl 16.34.

transaksjonen for sin avgiftspliktige virksomhet som det kjøperen gjør. Hensynet til å unngå feilaktig subsidierende fradrag må her gis avgjørende vekt. Begrunnelsen for å likebehandle innmatkjøperens kostnader med de kostnader et avgiftssubjekt har ved aksjekjøp som skjer for å få tak i den samme innmaten lar seg av denne grunn ikke overføre på selgerens kostnader.

Konklusjonen er derfor at et avgiftssubjekt som selger aksjer det eier i annet foretak til et avgiftsobjekt som ønsker tilgang til målselselskapets innmat ikke har rett på fradrag. Fordi utfallet av transaksjonene blir så forskjellig for kjøper og selger er dette ikke inkonsekvent i lys av BFU-2007-18.

Kandidaten kan ikke se hvordan det kan spille noen rolle for adgangen til å kreve fradrag for inn.mva transaksjonstjenester om avgiftssubjektet som selger aksjer er fellesregistret med det selskap aksjene eies i slik drøftelsene i KMVA-2005-5487, KMVA-2007-6042, KMVA-2008-6229, KMVA-2009-6560 og KMVA-2010-6875 kan indikere.

Det fremgår av mval §2-2(3), andre setning at konsekvensen av at to eller flere selskap blir fellesregistret er at « Alle deltakende selskaper i en fellesregistrering er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgift. « jf mval §2-2(3) annen setning. Ordlyden angir med dette at de fellesregistrerte selskaper må behandles som ett avgiftssubjekt etter merverdiavgiftsloven med solidarisk ansvar for å betale merverdiavgift. Dette fører til at konserninterne transaksjoner mellom fellesregisterete selskap ikke blir avgiftsbelastet.

Bestemmelsen hjemler derimot ikke at relevansvilkåret etter mval §8-1 endrer innhold. For hva gjelder mval §8-1 medfører fellesregistreringen kun at det kan «foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift selv om varen eller tjenesten er ervervet og fakturert av et annet selskap i fellesregistreringen enn selskapet som benytter anskaffelsen i sin avgiftspliktige virksomhet». ¹⁷

Følgen av dette må bli at det ikke er større adgang å kreve fradrag for inn.mva på transaksjonstjenester anskaffet i forbindelse med et aksjesalg fordi avgiftssubjektet som selger aksjene er fellesregistret med det selskap som aksjene eies i slik de ovenfor nevnte klagenemdsaker virker å ha lagt til grunn.

3.3.3. Aksjesalg skjer for å finansiere eller for å reinvestere i den avgiftspliktige virksomheten til avgiftssubjektet.

Jeg sikter her til det typetilfelle at et avgiftspliktig selskap selger aksjer det eier i et annet selskap for å skaffe seg likviditet til å betjene de mange små og store regninger (f,eks leie, strøm, lønninger osv) som kontinuerlig forfaller i en bedrift, eller for å frigjøre midler til å

¹⁷ Se med lignende: Fjermeros, Morten. Bjørklund, Petter A. Inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader. Revisjon og Regnskap. 2012/4. Side 61-65, s.62.

reinvestere i bedriften , for eksempel ved at vederlaget for aksjene brukes til å kjøpe nytt produksjonsutstyr.

For det tilfelle at virksomheten har utelukkende avgiftspliktig virksomhet blir spørsmålet først om aksjesalget kun har egenverdi for fradragskrever eller er et middel i den avgiftspliktige virksomheten jf Elkjøpdommen avsnitt 46.

Det å kunne betjene forfallende regninger / få midler til å utvide aktiviteten eller til å skaffe nytt utstyr har stor nytteverdi for den avgiftspliktige virksomheten. Salget vil her klart ikke kunne bidra til å ivareta interessene til den avgiftspliktige virksomheten også. Det betyr ikke nødvendigvis at det er tilstrekkelig for å gi fradrag for den inngående merverdiavgiften på transaksjonstjenestene, men det innebærer at aksjesalget må anses som et middel for den avgiftspliktige virksomheten jf Elkjøpdommen avsnitt 46.

Spørsmålet videre blir om transaksjonstjenestene som ble anskaffet i anledning aksjesalget er relevant for og har nær og naturlig tilknytning eller klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten. Kjernen i problemstillingen blir her som ellers om transaksjonstjenestene ved å bistå ved aksjesalget ivaretar en aktuell interesse eller et behov for den avgiftspliktige virksomheten, eller tjenestene bare får en ren bedriftsøkonomisk tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten i dette typetilfellet jf Bowlingdommen avsnitt 38.

Viktigheten av å kunne holde driften i gang taler sterkt for at transaksjonstjenestene som ble anskaffet i anledning et aksjesalget som skjer av hensyn til likviditetsbehov er relevant for og har nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Særlig der foretaket er i økonomisk krise vil mye tale for å anse vilkårene for oppfylt.

Behovet for reinvesteringen vil gjennomgående være mindre påtagelig enn behovet for å betjene utgifter som foretaket allerede har påtatt seg. Gjør reinvesteringen det mulig å utvide produksjonen eller å drive virksomheten mer effektivt har det imidlertid en tydelig potensiell nytteverdi for den avgiftspliktige virksomheten som i hvert fall et stykke på vei taler for å anse relevansvilkåret oppfylt.

Imidlertid er det høyst usikkert hva som faktisk blir resultatet av aksjesalget i dette typetilfellet. Både i relasjon til det å møte likviditetsbehov og til det å reinvestere i den avgiftspliktige virksomheten vil det ofte være en usikker og avledet følge av salget om dette ender med å styrke virksomheten.

Salg som skjer for å finansiere driften eller for å reinvestere i virksomheten kan ut i fra forholdene være alt i fra akutt nødvendig til helt overflødig. Generelt kan det sies at jo mer akutt likviditetsbehovet er, desto mer vil det tale for at transaksjonstjenestene anskaffet ved aksjesalg er relevant og står i nær og naturlig eller har klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten. Sterkest vil fradragsskravet derfor stå der avgiftsobjektet var i økonomiske krise og nær ved å gå konkurs på salgstidspunktet.

KMVA-2010-6875 er illustrerende for hvor usikkert virkningene av et aksjesalg som skjer for å finansiere driften kan fremstå i praksis. Klagerselskapet i den saken mente kostnadene ved et aksjesalg måtte anses for å ha kommet dirkete til bruk i dets avgiftspliktige virksomhet fordi aksjesalgene var nødvendig for å refinansiere virksomheten. Fradrag ble nektet. Nytteverdien av å refinansiere ble anset for indirekte til å kunne utgjøre nær og naturlig tilknytning. Det i den saken ble ikke fremmet noen konkret planer om hvordan salgene skulle sikre videre drift og hvordan den avgiftspliktige virksomheten eventuelt ville bli styrket. At klagerselskapets påståtte formål om å finansiere sin videre drift ikke ble ansett tilstrekkelig i den saken er forståelig.

Utfallet i den ovenfor nevnte saken virker å passe inn i klagenemdens tidligere praksis. Sakene KMVA-2005-5487, KMVA-2008-6229 angikk også retten til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader ved aksjesalg, det ble i begge sakene blant annet anført at salget styrket virksomheten ved å frigjøre midler. I begge tilfellene anså nemden de innkjøpte transaksjonstjenestene for å ha utilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige omsetningen. Etter kandidatens syn virker dette godt begrunnet, det var lite i disse sakene som kunne peke på hvordan salget mer konkret kunne bistå den avgiftspliktige virksomheten. Særlig var det tilfelle i KMVA-2008-6229 der alle aksjene ble solgt og virksomheten nedlagt kort etterpå.

Den eventuelle nytteverdien av å selge aksjer for å frigjøre kapital til å reinvestere i den avgiftspliktige virksomheten vil om noe være enda mer usikkert. Det vil avhenge av en lang rekke omstendigheter utenom aksjesalg om reinvesteringen faktisk skjer og om den vil være egnet til å styrke virksomheten. Hvis reinvesteringen ender opp med å styrke virksomheten vil det etter kandidatens mening være en avledet og usikker følge av aksjesalg. Av denne grunn er det vanskelig å se hvordan et formål om reinvestering kan anses tilstrekkelig for at anskaffelsen av transaksjonstjenestene kan oppfylle relevansvilkåret.

Et interessant eksempel på betydningen av mangelen på slike konkrete planer for vurderingen av om transaksjonstjenestene er relevante for den avgiftspliktige virksomheten er Oslo Tingsretts dom av 10 juni 2013 (TOSLO-2012-170957 - UTV-2013-1406). Et av mange spørsmål i den saken var om Telenor hadde fradragsrett på kostnader ved aksjesalg i datterselskapet Telenor Satellite Services(TSS). Selskapet anførte blant annet at kostnadene hadde tilknytning til dets avgiftspliktige virksomheten fordi ved å frigjøre kapitalen så kunne den reinvestere i Telenors øvrige avgiftspliktige virksomhet. Retten ga ikke Telenor medhold.

Tingretten fant det ikke tilstrekkelig at formålet med salget var å reinvestere salgssummen i Telenors øvrige avgiftspliktige virksomhet. Telenor fremla ikke noen nærmere planer for hvordan reinvesteringen skulle styrke driften men henviste kun til at det å selge seg ut av TSS for å kunne reinvestere midlene andre steder inngikk Telenors helhetlige strategi. Etter kandidatens syn medfører fraværet av klarhet i de fremtidige planer og de tenkelige følgene av salget som medførte at denne anførselen ikke kunne føre frem. Tingretten gjorde rett i å ikke la denne anførselen vinne frem.

Sakene jeg har referer til ovenfor illustrerer hvordan mye i utgangspunktet kan tale for at nytteverdien av et aksjesalg som skjer for å finansiere driften eller for å reinvestere i virksomheten blir for avledet og usikker til å anse relevanskravet for oppfylt. Imidlertid har ikke disse rettskildene noen autorativ vekt. Dessuten for sakene er få og ulike til å gi grunnlag for å oppstille en generell ulovfestet norm på bakgrunn av dem. Rettskildene gir dermed ikke grunnlag for å konkludere generelt om avgrensingen mot bedriftsøkonomisk tilknytning er til hinder for å gi fradrag for inn.mva på transaksjonstjenestene. Per i dag det derfor uavklart om selv en akutt økonomisk krise kan medføre at det er tilstrekkelig for å få fradrag for den inngående merverdiavgiften på transaksjonstjenester at salget skjedde for å skaffe midler til å føre driften videre.

Som et minimum bør det etter kandidatens syn kreves for å få fradrag at det på det tidspunkt tjenestene anskaffes foreligger en noenlunde realistisk plan om hvordan de frigjorte midlene kan investeres på et vis som kan styrke virksomheten.

Imidlertid kan det tenkes at avgiftssubjektene anfører at kostnader til aksjesalg som skjer for finansiere driften eller en reinvestering i den avgiftspliktige virksomheten må behandles likedan som kostnader anskaffet for å bistå med emisjoner. I et upublisert skriv fra skattedirektoratet til et advokatkontor av 30. juni 2003 uttales det nemlig at

«”Etter vår oppfatning, fremstår tjenester knytter til innhenting av ny kapital i forbindelse med drift av avgiftspliktig virksomhet som relevant for virksomheten. Vi antar således at det er fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som innledningsvis er betegnet som emisjonskostnader”.¹⁸

Avgiftsmyndighetene aksepterer dermed at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader tilknyttet nyemisjon når denne finansierer den avgiftspliktige virksomhet. I hvert fall for fradragskrav knyttet til nyemisjon i selskaper med utelukkende avgiftspliktig virksomhet anta jeg at emisjonskostnader er fradragsberettiget.

Spørsmålet videre blir derfor om krav på fradrag for avgiftspliktige transaksjonstjenester ved aksjesalg som skjer for å skaffe likviditet eller for å reinvestere i virksomheten bør likebehandles med avgiftspliktige transaksjonstjenester som anskaffes å bistår ved en emisjon som skjer av de samme grunner.

Avgjørende for om emisjons og salgskostnader kan likebehandles er om det er tilstrekkelige likheter mellom disse to måtene å finansiere driften på til at hensynet til likebehandling kan gis avgjørende vekt.

For å gjennomføre en nyemisjon må styret først fremsette et forslag om kapitalforhøyelse for generalforsamlingen hvor styret begrunner hvorfor dette er nødvendig jf fasl/asal § §10-3, ledd 1 og 2 jf med §10-2. Styret behøver derimot ikke begrunne nærmere hvorfor et foretak skal beslutte å selge aksjer det eier i et annet selskap. Gjennomgående vil det dermed være mer etterprøvbart hva formålet reelt er og hvor sterkt behovet faktisk er for å gjennomføre en emisjon enn det er ved et aksjesalg.

Det er også av betydning at aksjeloven og allmennaksjeloven tillegger det generalforsmalingen å beslutte om nyemisjon skal skje jf asl/asal §10-3. Dette gir grunn til å tro at en beslutning om å foreta nyemisjon gjennomgående ha sterk forankring i aksjeeiernes kollektive interesse i målselskapets suksess. I sin rolle som aksjeeier står det enkelte foretak derimot fritt til å vektlegge utelukkende sin egen kortsiktige finansielle gevinst når det vurderer om aksjer det eier i andre selskaper skal selges.

¹⁸ Skrivet vises til i MVA-Håndboken 2014, under punkt 8-1.4.6 Transaksjonskostnader.

Forskjellene i fremgangsmåte, gjennomsynbarhet og hvem som pengene tilflyter taler samlet sett med avgjørende vekt for at det ikke er tilstrekkelige likheter mellom emisjon og aksjesalg som skjer for å finansiere driften på til at disse kostnadene bør likebehandles. Det at både salg av aksjer i andre foretak og emisjon er egnede måter å reise kapital kan ikke selv begrunne at emisjons og salgskostnader behandles avgiftsmessig likt.

Konklusjonen blir her at transaksjonstjenester anskaffet i anledning et aksjesalg som skjer for å finansiere driften av/ en reinvestering i den avgiftspliktige virksomheten antageligvis ikke kan anses relevant for eller for å stå i nær og naturlig tilknytning eller klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten. Det er virker for øvrig klart at et avgiftssubjekt neppe kan vinne frem med sitt fradragsskrav for inn.mva på transaksjonstjenester anskaffet ved salg bare ved å vise til avgiftsmyndighetenes behandling av emisjonskostnader.

3.3.4. Et foretak anskaffer transaksjonstjenester til bruk for en aksjonær for å bevirke et aksjesalg som skal fremme indre ro i foretaket.

Jeg sikter her til den situasjon at aksjonær A og aksjonær B er i en uløselig konflikt om bestyrelsen av selskapet C som har helt eller delvis avgiftspliktig virksomhet. Aksjonær A selger sine aksjer for å slippe å måtte forholde seg til B. Selskapet C betaler i den forbindelse for transaksjonstjenester som A benytter seg av under salgsprosessen for å skape ro internt i seg selv.

Problemstillingen er om det avgiftspliktige selskapet C har krav på fradrag for inngående merverdiavgift på de aktuelle transaksjonstjenestene anskaffet for å bistå ved As aksjesalg. Jeg forutsetter her at A og C ikke er fellesregistret etter mval §2-2(3).

Spørsmålet er lite berørt i avgiftspraksis, så vidt kandidaten er bekjent foreligger det kun en klagenemdsak og ett skriv fra Oslo Fylkesskattekontor som tangerer denne problemstillingen.¹⁹

Skrivet angikk et selskap med to aksjonærgrupper som var i en langvarig konflikt som svekket selskapets drift og utvikling av dets avgiftspliktige virksomhet. Rådgivere ble engasjert av selskapet for å gjennomføre tvangsinnløsning av en av de to aksjonærgruppene. Fylkesskattekontoret anså tjenesteanskaffelsene for å være gjort i selskapets egen interesse og ga fradrag for inngående merverdiavgift.

¹⁹ Oslo FSKs skriv til Advokatfirmaet Schjødt av 15.01.2007

Et tilgrensende tilfelle var oppe i KMVA-2007-6042. Klagerselskapet krevde fradrag for kostnader ved salg av egne aksjer i datterselskap som skjedde for å løse en aksjonærkonflikt, men fikk ikke medhold.

I seg selv kan ikke et upublisert brev fra et fylkesskattekontor og en enkelt sak fra klagenemden gis nevneverdig vekt, særlig når de ikke direkte angår problemstillingen. Men klagesaken og brevet illustrerer at det i praksis kan oppstå tilfeller der et selskap ser seg tjent med å få en aksjonær til å selge seg ut for å løse en aksjonærkonflikt og på bakgrunn av dette krever fradrag for den inngående merverdiavgiften på transaksjonstjenester som selskapet har anskaffet.

Høyesterett fastslo i Rt-2008-939 at et avgiftssubjekt kan kreve fradrag for kostnader som det betaler for men som forbrukes i et annet avgiftssubjekt såfremt fradragskreverens egen virksomhet har nytte av det, vil si såfremt kostnaden er relevant for fradragskreverens egen virksomhet.

Det følger av dette at transaksjonstjenester som et avgiftspliktig selskapet betaler for og som konsumeres av en aksjonær for å bevirke et aksjesalg potensielt kan ha vært «til bruk» i virksomhetens egen avgiftspliktige virksomhet jf mval §8-1.

For C sin del er det klart at formålet med transaksjonen som tjenestene skal fremme er å inngå som et middel for den avgiftsspliktige virksomheten til C jf Elkjøpdommen avsnitt 46 og ikke har egenverdi for selskapet.

Spørsmålet videre er om C`s anskaffelse av transaksjonstjenester med det formål å bevirke et aksjesalg for å løse en intern konflikt mellom aksjonærene A og B er relevant for og har nær og naturlig tilknytning eller klar interesse for C`s avgiftspliktige virksomhet.

I de tilfeller konflikten mellom ulike aksjonærer innenfor et selskap er uløselig kan det skape store problemer for dette selskapet. For det første fordi den indre organiseringen påvirker hvor effektivt styrelsen av selskapet er. Langvarige eierkonflikter kan føre til beslutningsvegring, uklare strategier og i verste fall at selskapsorganene ikke evner å ta noen beslutninger. Videre kan omdømme til en virksomhet med langvarig eierkonflikt bli skadelidende. Blant annet kan konflikten skape usikkerhet om selskapets fremtidige levedyktighet og strategi. Slik usikkerhet kan gå ut over muligheten til å investere i andre selskaper, til å få kreditt og til å inngå strategisk partnerskap (Joint Venture) med andre foretak.

Både hensynet til å sikre jevn og god bestyrelse av virksomheten og hensynet til å unngå omdømmeskade kan tilsi at det i langvarige og bitre aksjonærkonflikter er i selskapets

helhetlig interesse at det bevirkes et salg av den ene aksjonærgruppens aksjer for å få slutt på konflikten.

At det er viktig å løse indre stridigheter mellom aksjonærgruppene innenfor et selskap kommer også til uttrykk i aksjeloven og allmennaksjelovens regler om innløsning. Det fremgår i asl/asal at §4-24 pkt 3 at domstol etter søksmål fra en aksjerier kan «innløse aksjeeierens aksjer når tungtveiende grunner taler for at aksjeeieren gis rett til å tre ut av selskapet som følge av at..().. det har oppstått et alvorlig og varig motsetningsforhold mellom aksjeeieren og andre aksjeeiere i selskapet vedrørende driften av selskapet». At hjemmelen er gitt på bekostning av den enkelte aksjonær til fordel for aksjonærfelleskapet som sådan illustrer hvor grunnleggende viktig rettsordenen anser selskapets behov for intern ro for å være . Det igjen tilsier at hensynet til å sikre slik intern ro bør vektlegges svært tungt i denne sammenheng.

Alt i alt tilsier dette at hvis formålet med aksjesalget er å løse en intern konflikt så kan transaksjonstjenestene anskaffet i anledning salget under de rette omstendigheter være relevant for og ha nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige driften jf mval §8-1. Dette er imidlertid fremdeles et uavklart spørsmål i juridisk teori og rettspraksis.

Forutsetningen for å anse kravene til relevans og nær og naturlig tilknytning for oppfylt er her som ellers at det foreligger et aktualisert behov for å løse en intern konflikt ved å bevirke et aksjesalg.

Det er derfor primært ved de de langvarige og fastlåste konflikter det grunn til å vektlegge de potensielle negative virkningene av konflikten for selskapets avgiftspliktige virksomhet. En retningslinje for hva som maksimalt bør kreves av konfliktens alvor kan muligens finnes i asl/asal §4-24 som ved «alvorlig og varig motsetningsforhold» gir en aksjonær rettskrav på å bli innløst. Dette blir imidlertid bare et retningsgivende utgangspunktet for drøftelsen.

3.3.5. Konklusjon. Salg av aksjer.

Gjennomgangen av typetilfellene og ovenfor og praksisen som det vises til underveis illustrerer at det kan være vanskelig å ta stilling til om det skal innrømmes fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester anskaffet ved salg av aksjer.

I likhet med ved kjøp av aksjer blir formålet med transaksjonen avgjørende for om fradrag kan gis. Det er også i enda større grad enn ved kjøp av aksjer vanskelig å overbevise avgiftsmyndigheten om fradrag bør innvilges for den inngående merverdiavgiften på transaksjonstjenestene.

Grunnen til dette er at aksjesalg direkte kun skaper en finansielle gevinst. Tilknytningen til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten er i utgangspunktet sterkere enn ved kjøp av aksjer. I den grad den avgiftspliktige virksomheten nytte av salget vil det først og fremst være i kraft av indirekte følger. Disse forhold gjør det er det vanskelig å påvise en tilstrekkelig konkret og tydelig nytteverdi for den avgiftspliktige delen av virksomheten.

Typetilfellet omtalt i avsnitt 3.2.3 og saken i brevet fra Oslo fylkeskattekontor viser imidlertid at også aksjesalg kan tidvis med styrke hevdes å ha interesse for den avgiftspliktige virksomheten.

Kapitel 4. Betydningen av EU's merverdiavgiftsdirektiv.

Spørsmålet jeg vil drøfte videre er om EU's direktiv om merverdiavgift får betydning for næringsdrivende avgiftssubjekters adgang til å kreve fradrag etter mval §8-1 for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester anskaffet ved kjøp eller salg av aksjer.

Merverdiavgift inngår ikke i EØS-avtalen. Imidlertid har det lenge vært et ønske i norsk rett om å harmonisere Norske avgiftsregler med EUs avgiftsdirektiv. I NOU 1990:11 ble det vektlagt at regelverket skulle harmoniseres med EUs og utenlandsk rett, særlig Svensk og Dansk rett. Synspunktet ble gjentatt i forarbeidene til merverdiavgiftsreformen av 2001.²⁰

Høyesterett har også ansett EU's merverdiavgiftsrett som relevant ved tolkningen av norsk merverdiavgiftsrett. I Rt-2009-1632 sto tvisten om to ulike selskaper ved to forskjellige transaksjoner hadde ytt avgiftspliktige tjenester eller avgiftsunntatte meglertjenester.

Høyesterett vektla blant annet meglerbegrepet innenfor EUs merverdiavgiftsrett vektlagt når omfanget av unntaket for meglertjenester i mval §3-6 e) skulle fastlegges.

Retten trakk også frem og la stor vekt på sakene C-235/00 CSC Financial Services Ltd 13. desember 2001 avsnitt39 samt C-453/05-Volker Ludwig 21 juni 2007 premiss 28 til støtte for sin tolkning av meglerbegrepet i EU-retten. Høyesterett fant støtte for at det var adgang til å gjøre dette i Ot.prp.nr 2 (2000-2001) s124 og Finansdepartementets uttalelse av 15 juni 2001.

Rettspraksis og forarbeider taler samlet sett med avgjørende vekt for at EU-domstolens praksis kan vektlegges ved tolkningen av norsk merverdiavgiftsrett. Kandidaten mener derfor at EU's merverdiavgiftsdirektiv og EU-domstolens praksis kan være veiledende for tolkningen av mval §8-1 i den grad norsk rett er uklar og løsningene i EU-domstolens praksis lar seg harmonisere med norske rettskilder.

Hovedbestemmelsen om fradragsrett i EU-retten er merverdiavgiftsdirektivet 2006/112 EF artikkel 168. Artikkelen viderefører innholdet i fradragsreglene i sjette merverdiavgifts direktiv. Domstolen har i sin tolkning av fradragsreglene i direktiv 2006/112 og i sjette merverdiavgiftsdirektiv oppstilt som utgangspunkt at anskaffede varer og tjenester må ha en

²⁰ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 3.6.

direkte og umiddelbar tilknytning til de utgående transaksjoner som gir rett på fradrag. Se bla BLP-Group-dommen avsnitt 19, Midland Bank-dommen avsnitt 20 og Abbey National-dommen avsnitt 25.

Dette utgangspunktet ble oppmyket i C/16/00. Saksforholdet angikk et holdingselskap som fikk inntekt ved å levere avgiftspliktige tjenester til ervervede datterselskaper . Tvisten sto om selskapet hadde rett på fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader ved oppkjøpene av disse selskapene. Domstolen ga medhold og anså oppkjøpskostnadene som en del av selskapets «general costs» , fradrag kunne kreves i den grad kostnadene kunne tilordnes de fradragsberettigede transaksjoner.

Denne linjen ble fulgt opp i i C-465/03 Kretztechnik der domstolen kom til at merverdiavgift på kostnader med emisjon og børsregistrering var fradragsberettiget i den grad virksomheten hadde avgiftspliktige transaksjoner.

En annen viktig i sak i denne sammenheng er C29/08 AB SKF. Dommens hovedpoeng var at inngående merverdiavgift på kostnader ved avhendelse av aksjer i forbindelse med avvikling og omstrukturering av selskaper kan bli fradragsberettiget i den grad det er direkte og umiddelbar tilknytning mellom disse kostnadene og holdingselskapets generelle aktiviteter.

EU-domstolens rettspraksis per i dag er dermed at i den grad et holdingselskap med kombinert virksomhet driver avgiftspliktig virksomhet så kan det kreve forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonstjenester anskaffet ved kjøp og salg aksjer , forutsatt at tjenestene har direkte og umiddelbar tilknytning til holdingselskapets helhetlige aktiviteter.

Norsk rett krever på sin side at anskaffelsen må ha tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten og ikke til avgiftsubjektes generelle virksomhet. Fradragsreglene for inn.mva i Norges og EU's merverdiavgiftsrett er på dette punkt fundamentalt forskjellige.

Forskjellen er i dette tilfellet for stor til kunne løses ved harmoniserende tolkning. Da måtte man i så fall sett bort i fra både mval §8-1 ordlyd og over 30 år med høyesterettsdommer der det avgjørende kriteriet alltid ha vært tilknytningen til den avgiftspliktige delen av virksomheten til avgiftsubjektet. Det følger av prinsippet om Lex superior at der harmoniserende tolkning ikke kan overkommer dispersjonen må det som fremgår av norske

rettskilder må vinne frem i konflikt med det som kan utledes fra utenlandske rettskilder. De EU-rettslige rettskildene kan derfor ikke gis noen vekt i denne sammenheng.

Konklusjonen blir dermed at EU-rettens merverdiavgiftsdirektiv ikke får betydning for hvordan mval §8-1 skal anvendes på fradragsskrav for inn.mva på transaksjonstjenester.

Kapitel 5. Litteraturliste.

5.1.Bøker.

Lærebok i Merverdiavgift. 4.utgave Dimograf, Polen 2013. Ole Gjems-Onstad, Tore S Kildal.

Selskapsrett. 4.utgave . Dimograf, Polen. 2012. Woxholt, Geir.

MVA-kommentaren. 4 utgave. Dimograf, Polen 2011. Onstad, Ole-Gjems. Kildal, Tore S.

Rettskildelære. Eckhoff, Torstein. E.Helgesen, Jan 5.utgave .Oslo 2001.

5.2. Artikler.

Fradragsrett for inngående merverdiavgift på Transaksjonskostnader. Masteroppgave. 2009. Universitet i Oslo. Ukjent forfatter. ‘

Anonym forfatter.Fradragsrett for inngående merverdiavgift på Transaksjonskostnader. Masteroppgave, Universitetet i Oslo. Det juridiske fakultet. Side 75-76

Fjermeros, Morten. Bjørkelund, Petter A. Inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader. Revisjon og Regnskap 04/2012. Side 61-65

Olsen, Jim Krüger. Fradrag for inngående avgift på oppkjøpskostnader. Revisjon og Regnskap 04/2011. Side 63-69..

Kolbjørnsen, Jan. Fradragsretten for fellesanskaffelserRevisjon og Regnskap 06/2009. Side 68-69.

Engebretsen, Roger. Fellesanskaffelser og fradrag for inngående mva. Revisjon og Regnskap 08/2009. Side 62-65

Søreide, Irene. Vilåret «til bruk» i merverdiavgiftsloven § 21 og § 23 - fortsatt tolkningsuenighet? .Skatterett 04/2009. Side 382-391.

Grindhaug, Thorbjørn, Due diligence: kritisk suksessfaktor i en transaksjonsprosess, Revisjon og Regnskap 06/2009. Side 12-16.

5.3. Øvrige Kilder.

LOVER

Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66

Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58

Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44

Lov om allmennaksjeselskap av 13 juni 1997 nr. 45

EUs Merverdiavgiftsdirektiv – 2006/112 EØF

FORARBEIDER.

NOU 1990:11

Ot.prp. nr.17 (1968-1969)

Ot. prp. nr. 2 (2000-2001)

Ot.prp. nr. 76 (2008 – 2009)

HØYESTERETTSDOMMER.

Rt. 1985 s. 93 - Sira Kvina

Rt. 2001 s. 1497 - Norwegian Contractors AS

Rt. 2003 s. 1821 - Hunsbedt Racing AS

Rt. 2005 s. 951 - Porthuset AS

Rt. 2008 s. 932 - Bowling 1 Strømmen AS

Rt. 2008 s. 939 - Tønsberg Bolig AS

Rt.2011 s.1260-Halliburton

Rt.2012 s.432-Elkjøp AS.

Rt-2009 s.1632-Sundal Collier/Carnegie)

UNDERETTSPRAKSIS.

Oslo tingretts dom av 7. februar 2011-Hansa Property Group.

Oslo tingrett dom av 10.juni 2013.

Kristiansand tingretts dom av 22. juni 2009-Rasmussengruppen.

AVGJØRELSER FRA EU-DOMSTOLEN.

C-235/00-CSC

C453/05-Folker Ludwig

C-16/00-Cibo Participation.

C-4/94-BLP group

C408/98-Abbey National

C98/98-Midland Bank

C-465/03-Kretztechnik

C29/08-AB SKF.

